



Entscheid

13. Mai 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Marcus Thalman und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2004 - 2006 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2004 - 2006**

hat sich ergeben:

A. A (zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) ist Eigentümer des Grundstücks Plan-Parzelle ... ("Chalet D"), ... 34, ... E. Die im Jahr 1931 erstellte Liegenschaft wurde in den Jahren 2004 - 2006 umfassend renoviert sowie um einen Anbau erweitert. Nach Angaben der Pflichtigen beliefen sich die Umbau- und Renovationskosten auf insgesamt Fr. 1'262'925.-. Für die Steuerperiode 2004 deklarierten die Pflichtigen einen Betrag von Fr. 471'176.- als Liegenschaftenerhaltung, für 2005 einen solchen von Fr. 205'078.- und für 2006 einen solchen von Fr. 64'240.-. Mit Auflage vom 4. Januar 2010 verlangte der Steuerkommissär nähere Angaben über die vorgenommenen Arbeiten, wozu die Pflichtigen am 31. März 2010 Stellung nahmen. Nachdem die Pflichtigen einen Einschätzungsvorschlag des Steuerkommissärs vom 25. August 2010 abgelehnt hatten, erliess dieser am 22. November 2010 die Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2004 - 2006. Darin nahm er betreffend Liegenschaftenerhaltung folgende Aufrechnungen vor: für das Steuerjahr 2004 Fr. 451'176.-, für 2005 Fr. 194'079.- und für 2006 Fr. 54'240.-. Dabei stellte er sich auf den Standpunkt, dass die Liegenschaft umfassend erneuert, neu strukturiert und vergrössert worden sei, weshalb die Aufwendungen weitestgehend wertvermehrenden Charakter hätten.

B. Mit Einsprache vom 20. Dezember 2010 beantragten die Pflichtigen, ihnen seien Unterhaltskosten von Fr. 445'738.- (2004), Fr. 184'079.- (2005) und Fr. 64'240.- (2006) zu gewähren. In der Folge fanden Verhandlungen zwischen den Parteien statt, die jedoch ergebnislos verliefen. Am 19. Juli 2011 reichten die Pflichtigen weitere Unterlagen sowie ein von ihnen in Auftrag gegebenes Gutachten der Architektin F über den Umfang der werterhaltenden Investitionen ein. Gestützt darauf verfochten die Pflichtigen anstelle der ursprünglich geltend gemachten Fr. 740'494.- nunmehr einen Betrag von insgesamt Fr. 406'516.- als werterhaltend. Am 9. Februar 2012 mahnte das kantonale Steueramt die vollständige Erfüllung der Auflage vom 4. Januar 2010, worauf die Pflichtigen am 19. März 2012 weitere Unterlagen einreichten. Daraufhin wies das kantonale Steueramt am 4. April 2012 die Einsprachen für die Steuerperioden 2004 und 2005 ab und hiess jene für die Steuerperiode 2006 aus einem hier nicht mehr strittigen Grund teilweise gut. Mit Bezug auf den streitbetroffenen Liegenschaft-

nunterhalt hielt das kantonale Steueramt an den Aufrechnungen gemäss den angefochtenen Veranlagungs- und Einschätzungsentscheiden fest.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 7. Mai 2012 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, dass die Umbau- und Renovationskosten von insgesamt Fr. 1'262'925.- im Umfang von Fr. 396'388.-, also zu 31.4% als werterhaltend zu berücksichtigen seien, und zwar nach folgender Aufteilung: 2004: Fr. 260'490.- (statt Fr. 20'000.-); 2005: Fr. 123'046.- (statt Fr. 10'999.-) und 2006: Fr. 12'852.-.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 5. Juni 2012 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

D. Mit Verfügung vom 27. März 2013 ordnete das Steuerrekursgericht ein Gutachten über die Frage an, welcher Anteil bei den in den Jahren 2004 - 2006 vorgenommenen Bauarbeiten am Grundstück Plan-Parzelle ... ("Chalet D"), ...34, ... E, als Unterhalt zu qualifizieren sei. Nachdem die Parteien gegen die vorgeschlagene Gutachterin G, dipl. Arch. ETH/SIA, Immobilienbewerterin mit eidg. Fachausweis, H, keine Einwendungen erhoben hatten, wurde diese am 23. Mai 2013 mit der Erstellung des Gutachtens beauftragt. Am 14. Januar 2014 führte der Referent des Steuerrekursgerichts mit den Parteien unter Beizug der Expertin eine Referentenaudienz durch, die ergebnislos verlief. Am ... Februar 2014 erstattete die Expertin ihr Gutachten. Die Parteien äusserten sich dazu am 18. bzw. 21. März 2014.

Auf die Begründung des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die

zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte.

2. a) Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter Unterhaltskosten Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 32 N 37; dies., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 30 N 36 ff.). Dazu gehören einerseits die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt – wie Kosten für Ausbesserungsarbeiten aller Art und Ersatzanschaffungen – sowie die mit dem Grundstück verbundenen jährlich wiederkehrenden Abgaben. Abzugsfähig sind sodann auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (Fassaden, Dachrenovation, zeitbedingte Änderung der Zentralheizung, Anpassung der elektrischen Einrichtung an geänderte Vorschriften u. dgl.). Mit anderen Worten gelten als Unterhalt im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG bzw. § 30 Abs. 2 StG Kosten, die der Instandhaltung des Grundstücks oder seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 30 ff. und § 30 N 43), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

b) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG, § 33 lit. d StG). Dazu gehören alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 48 bzw. § 30 N 48). Ferner sind all jene Aufwendungen nicht abzugsfähig, die sich als Lebenshaltungskosten erweisen (Art. 34 lit. a DBG, § 33 lit. a StG). Dies ist der Fall, wenn sie weder dem Unterhalt noch der Schaffung liegenschaftlicher Werte, sondern einzig der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und Neigungen eines Steuerpflichtigen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 2001, Art. 34 N 4). Als Lebenshaltungskosten gelten bei selbstbewohnten Liegenschaften beispielsweise die Farbtonänderung einer neuwertigen Bemalung, luxuriöse Anlagen, Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition usw. (Richner/Frei/

Kaufmann/Meuter, § 30 N 69), aber auch die periodisch wiederkehrenden Verbrauchskosten (inkl. Grundgebühren) für Wasser, Abwasser, Entwässerung, Strom, Erdgas, Fernheizung, Kehricht und Feuerschau (BGr, 15. Juli 2005 = StE 2006 B 25.6 Nr. 53).

c) Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt in der Regel nach objektiv-technischen Kriterien (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 46 und § 30 N 47). Ob das Objekt zufolge der Aufwendung wirtschaftlich für den Berechtigten einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist somit unerheblich (RB 1982 Nr. 55, 1997 Nr. 47). Im Übrigen lassen sich bei Umbauten bestehender Gebäude wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinanderhalten; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu bedarf es insbesondere genauer Angaben über die ausgeführten Arbeiten sowie den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach dem Umbau (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Andernfalls ist die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht möglich. Folge davon ist, dass die betreffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder diese nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind.

3. a) Zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen i.S.v. Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Mit Bezug auf steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, z.B. einen geltend gemachten Abzug, führt dies nach neuerer verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessensveranlagung. Vielmehr ist in einem solchen Fall aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398 = ASA 36, 192; ASA 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder

-mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, nämlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen abziehbare Kosten erwachsen sind, diese aber hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind. Hier wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 46 N 30 ff. StHG; RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343 = StE 2004 B 92.3 Nr. 13).

b) In den Einspracheentscheiden erwog das kantonale Steueramt, dass das Gebäude "von Grund auf umgestaltet und neu eingerichtet" worden sei. Die baulichen Massnahmen seien nicht nur darauf ausgerichtet gewesen, den Wert der Liegenschaft zu erhalten, sondern hätten das einfache Chalet in eine stattliche Villa umgewandelt. Weil die Gesamtinvestitionen den geschätzten Verkehrswert übertroffen hätten, wäre ein Neubau eher kostengünstiger ausgefallen. Die Aufwendungen der Pflichtigen hätten daher zu einer Wertvermehrung geführt. Sodann hätten es die Pflichtigen unterlassen, den Bauzustand vor dem Umbau darzulegen. Der Zustand des Gebäudes vor und nach dem Umbau gehe aus den Akten nicht hervor; ferner hätten die Pflichtigen nicht alle Bauabrechnungen eingereicht. Trotz Auflage und Mahnung hätten es die Pflichtigen versäumt, eine hinreichend substantiierte Sachdarstellung zu liefern, welche eine Qualifikation der streitigen Auslagen als Unterhaltskosten gerechtfertigt hätte. Somit könnten sie lediglich den – nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzenden – "allgemeinen" Liegenschaftenerhalt beanspruchen.

Die Beschwerdeführer/Rekurrenten bringen zur Begründung ihres Rechtsmittels vor, dass sie sich im Einspracheverfahren erfolglos um eine gütliche Einigung mit dem kantonalen Steueramt bemüht hätten. Das von ihnen in Auftrag gegebene bau fachliche Gutachten komme zum Schluss, dass von den gesamten Aufwendungen von Fr. 1'262'925.- ein Anteil von Fr. 396'388.- als Unterhalt zu würdigen sei. Das Ferienhaus D sei vor dem Umbau nicht vernachlässigt gewesen; auch habe weder ein Abbruch noch eine Auskernung stattgefunden. Die Pflichtigen hätten die Sachdarstellung hinreichend substantiiert, weshalb das kantonale Steueramt keine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen hätte vornehmen dürfen.

c) Bereits mit der Anordnung eines Gutachtens hat das Steuerrekursgericht die Voraussetzungen für eine (Teil-)Ermessenseinschätzung mit Bezug auf den umstrittenen Liegenschaftenunterhalt implizit verneint. Dabei hat es sich von der Überlegung leiten lassen, dass die Lücken in der Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen im Vergleich zur Komplexität des Bauvorhabens von untergeordneter Natur gewesen sind. Die Schwierigkeit der Unterteilung der Aufwendungen in Wertvermehrung und Unterhalt beschlage weniger den Sachverhalt als vielmehr dessen – durch einen Sachverständigen vorzunehmende – Würdigung.

An dieser Sichtweise ist festzuhalten: Die umfassende Renovation und Erweiterung der Liegenschaft "Chalet D" ist in den Akten gut dokumentiert. Dementsprechend war die vom Steuerrekursgericht bestellte Gutachterin ohne Weiteres in der Lage, die Expertenfrage anhand der vorliegenden Akten zu beantworten. Dabei verschaffte insbesondere die Zusammenstellung, welche die seitens der Pflichtigen im Einspracheverfahren beigezogene Privatgutachterin F vorgenommen hat, eine klare Übersicht. Wenn das kantonale Steueramt die Mahnung vom 9. Februar 2012 durch die von den Pflichtigen am 19. März 2012 eingereichten weiteren Unterlagen als nicht gehörig erfüllt betrachtet haben sollte, hätte es diesen mittels ergänzender Auflage anzeigen müssen, inwiefern die Auflage als nicht vollständig erfüllt zu betrachten sei und hätte es nicht sogleich eine (Teil-)Ermessensveranlagung vornehmen dürfen (StRG, 21. März 2013, DB.2012.312 + ST.2012.252). Wie gesagt hat das kantonale Steueramt ein solches Vorgehen jedoch wohl deswegen nicht in Betracht gezogen, weil es nicht die Substanziierung für mangelhaft hielt, sondern eine Qualifikation der Aufwendungen als Unterhalt grundsätzlich ablehnte. Schon im Veranlagungs- und Einspracheverfahren hat es zu erkennen gegeben, dass die Pflichtigen im Wesentlichen eine Gebäudeerweiterung sowie einen partiellen Abbruch mit nachfolgendem Wiederaufbau vorgenommen hätten, was als reine Wertvermehrung zu würdigen sei.

d) Anzumerken bleibt, dass die Schätzung der Unterhaltsquoten in den Einspracheentscheiden im Licht des Expertengutachtens (dazu nachfolgend E. 4) als willkürlich tief bezeichnet werden muss. Selbst wenn die (Teil-)Ermessenseinschätzung grundsätzlich zu Recht erfolgt wäre, könnte sie der im Beschwerde-/Rekursverfahren vorzunehmenden Überprüfung auf Angemessenheit hin (RB 1989 Nr. 36; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 67 DBG und § 140 N 79 StG) offensichtlich nicht standhalten.

4. a) In ihrem Gutachten vom ... Februar 2014 kam die Expertin zum Schluss, dass sich der als Unterhalt zu qualifizierende Anteil der in den Jahren 2004 - 2006 am "Chalet D" vorgenommenen Arbeiten auf rund Fr. 380'000.- belaufe. Die Sachverständige beschrieb zunächst die Liegenschaft vor der Sanierung sowie die vorgenommenen Umbau- und Erweiterungsarbeiten. Neben den Akten stützte sie sich auf einen Augenschein vor Ort, den sie fotografisch dokumentierte, auf Auskünfte von Bauherrschaft und Bauleiter, das Parteigutachten von F, Projektpläne sowie Schätzungen der Gebäudeversicherung. Dabei würdigte die Sachverständige alle Unternehmerrechnungen, gegliedert nach den verschiedenen Gebäudeteilen und Arbeitsgängen, und schätzte für jede Position den Unterhaltsanteil. Im Rahmen ihrer Schätzung berücksichtigte sie auch das vom kantonalen Steueramt erlassene Merkblatt über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften (in der massgebenden Fassung vom 31. August 2006). Sodann plausibilisierte sie das Ergebnis anhand des Gebäudeversicherungsneuwerts wie auch der investierten Summe. Auf diese Weise ermittelte sie eine Bandbreite von Fr. 345'000.- bis Fr. 415'000.- für den werterhaltenden Anteil und setzte diesen auf das arithmetische Mittel von Fr. 380'000.- fest.

b) Die Expertin G ist seit über 10 Jahren für das Steuerrekursgericht in dieser Funktion tätig. Ihre Fachkunde darf daher als erstellt gelten. Auch die Unabhängigkeit der Gutachterin ist von den Parteien zu Recht nicht in Frage gestellt worden.

In ihrer Stellungnahme vom 21. März 2014 schliessen sich die Pflichtigen den Ausführungen der Expertin an. Demgegenüber erachtet das kantonale Steueramt das Gutachten deswegen nicht für schlüssig, weil der Zustand des Gebäudes vor dem Umbau nicht ersichtlich sei. Aus diesem Grund könnten auch die Unterhaltskosten nicht zuverlässig geschätzt werden. Insbesondere habe der Gutachterin die schon im Auflassungsverfahren verlangte Rechnung der Holzbaufirma I AG über Fr. 468'441.- nicht vorgelegen; bei den Akten liege nur eine Offerte vom ... Mai 2004 über einen Betrag von Fr. 302'233.-; der Mehrbetrag von Fr. 166'208.- betreffe möglicherweise die Ersetzung der Aussenwände, so dass ein eigentlicher Neubau geschaffen worden sei.

Die Expertin hat sich auf die aktenkundigen Rechnungen abgestützt und aus den daraus vermerkten Arbeiten die jeweils als Unterhalt oder Energiesparen abzugsfähigen Quoten ermittelt. Dass die Schlussrechnung eines Unternehmers von der Offerte abweicht, kommt aufgrund von Vertragsänderungen während der Bauausführung

vergleichsweise häufig vor. Abweichungen zwischen Offerte und Rechnung sind daher bei grösseren Arbeitsgängen zumindest dann hinzunehmen, wenn sich die Abweichung erklären lässt. Wie in lit. A der Prozessgeschichte festgehalten, haben die Pflichten von vornherein nur gut einen Drittel ihrer Aufwendungen als Unterhalt geltend gemacht. Selbst wenn der Sachverhalt nicht mit letzter Klarheit feststeht, erscheint das Gutachten, das die einzelnen Massnahmen gewürdigt, separat gewichtet und das Ergebnis über den Gebäudeversicherungswert sowie die Investitionssumme plausibilisiert hat, als widerspruchsfrei und überzeugend, weshalb darauf abgestellt werden kann.

Wenn die Expertin von den insgesamt aufgewendeten Fr. 1'262'925.- einen Anteil von Fr. 380'000.- als Unterhalt qualifiziert, entspricht dies einer Quote von gut 30%. Anzumerken bleibt, dass im Entscheid DB.2010.112 + ST.2010.157 vom 16. Mai 2011, der die Sanierung eines älteren Ferienhauses für mehr als 2 Millionen Franken betraf, gestützt auf ein Expertengutachten ein Unterhaltsanteil von 29% sowie ein auf Energiesparmassnahmen entfallender Anteil von 6% angenommen wurde. Schliesslich ist auf die Rechtsprechung zu den bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen hinzuweisen. Die Steuerrekurskommission III hat in einem Entscheid vom 14. März 2000 (StE 2001 B 44.13.1 Nr. 4) die Sanierung eines 1908 erstellten Mehrfamilienhauses zu 70% als wertvermehrend und zu 30% als Unterhalt gewürdigt. In den Erwägungen hielt sie fest, dass bei einer solchen umfassenden Erneuerung die als Wertvermehrung zu würdigende Quote erfahrungsgemäss zwischen 50% und 66,67% liege. Die vom kantonalen Steueramt im vorliegenden Fall vertretene Auffassung würde darauf hinauslaufen, die Bauarbeiten am "Chalet D" vollumfänglich als Wertvermehrung zu qualifizieren, was wie gesagt der ständigen Rechtsprechung zuwiderläuft. Daran ändert nichts, dass im Rahmen eines umfassenden Umbaus auch Bausubstanz zerstört und neu geschaffen wird. Eine reine Wertvermehrung wäre erst dann anzunehmen, wenn ein Gebäude vollständig abgebrochen und an dessen Stelle ein Neubau errichtet würde (VGr, 22. August 2007, SB.2007.00012). Demgegenüber tut es nichts zur Sache, ob ein Neubau gleich teuer oder gar kostengünstiger zu stehen käme als eine Sanierung. Namentlich bei schutzwürdigen Altbauten ist die Sanierung regelmässig aufwändiger als ein Neubau.

c) Nach dem Gesagten ergibt sich, dass im Zusammenhang mit dem Umbau abzugsfähige Unterhaltskosten (einschliesslich Energiesparmassnahmen) von insgesamt Fr. 380'000.- zu berücksichtigen sind. Davon entfallen Fr. 267'000.- auf die Steu-

erperiode 2004, Fr. 100'000.- auf die Steuerperiode 2005 und Fr. 13'000.- auf die Steuerperiode 2006. Im Einspracheentscheid hat das kantonale Steueramt den "allgemeinen" Liegenschaftenunterhalt nach pflichtgemäsem Ermessen für 2004 mit Fr. 20'000.-, für 2005 mit Fr. 10'999.- und für 2006 mit Fr. 10'000.- festgelegt. Aus der Begründung geht nicht hervor, ob und inwieweit die übrigen Positionen, die von den Pflichtigen als Liegenschaftenunterhalt deklariert worden sind, als anerkannt zu gelten haben. Jedenfalls liegt ein Widerspruch darin, dass das kantonale Steueramt die mit dem Umbau angefallenen Kosten als reine Wertvermehrung betrachtet, jedoch für 2004 und 2006 trotzdem einen höheren Betrag als deklariert zum Abzug zugelassen hat. Die Akten sind daher in teilweiser Gutheissung von Beschwerde und Rekurs zur Neufestsetzung der Unterhaltskosten und der Steuerfaktoren an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückzuweisen.

5. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten zu 1/10 den weitgehend obsiegenden Pflichtigen und zu 9/10 der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Ferner steht den Pflichtigen eine Parteientschädigung im angemessenen Betrag von Fr. 3'000.- (einschliesslich Mehrwertsteuer) zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 4. April 2012 wird aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 4. April 2012 wird aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]